

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21

Влияние изменений обменных курсов валют

Цель

- 1 Предприятие может осуществлять валютные операции двумя способами: заключать сделки, деноминированные в иностранной валюте, или владеть иностранным подразделением. Кроме того, предприятие может представлять свою финансовую отчетность в иностранной валюте. Цель настоящего стандарта — определить, каким образом следует отражать операции в иностранной валюте и деятельность иностранного подразделения в финансовой отчетности предприятия и как трансформировать финансовую отчетность в валюту представления отчетности.
- 2 Основные вопросы при этом: какой обменный курс (какие курсы) применять и каким образом отражать влияние изменений обменных курсов в финансовой отчетности.

Сфера применения

- 3 Данный стандарт применяется:^{*}
 - (а) для учета операций и остатков по операциям деноминированных в иностранных валютах, за исключением тех операций с производными инструментами и их остатков, которые входят в сферу применения МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и измерение*»;
 - (б) для перевода результатов и финансового положения иностранных предприятий, включенных в финансовую отчетность предприятия путем консолидации, пропорциональной консолидации или через применение метода долевого участия;
 - (с) при переводе результатов работы предприятия и его финансового положения в валюту представления отчетности.
- 4 Ко многим производным инструментам в иностранной валюте применяется МСФО (IAS) 39 и, следовательно, такие инструменты исключены из сферы применения данного стандарта. Однако производные инструменты в иностранной валюте, на которые не распространяется действие МСФО (IAS) 39 (например, некоторые производные инструменты в иностранной валюте, включенные в другие контракты), входят в сферу применения данного стандарта. Кроме того, данный стандарт применяется в случаях, когда предприятие переводит относящиеся к производным инструментам суммы из своей функциональной валюты в валюту представления отчетности.
- 5 Данный стандарт не применяется к учету хеджирования в отношении статей в иностранной валюте, в том числе к хеджированию чистой инвестиции в иностранное подразделение. Для учета хеджирования применяется МСФО (IAS) 39.
- 6 Данный стандарт применяется для представления финансовой отчетности предприятия в иностранной валюте и устанавливает требования, при соблюдении которых полученная финансовая отчетность будет соответствовать Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS). Данный стандарт также определяет информацию, подлежащую раскрытию при переводе финансовой информации в иностранную валюту без соблюдения этих требований.
- 7 Данный стандарт не применяется при представлении в отчете о движении денежных средств денежных потоков, возникших в результате операций в иностранной валюте, а также при переводе денежных потоков иностранного подразделения (см. МСФО (IAS) 7 «*Отчеты о движении денежных средств*»).

Определения

- 8 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

^{*} См. также ПКР (SIC) - 7 «*Введение евро*».

Курс закрытия — текущий обменный курс на конец отчетного периода

Курсовая разница — разница, возникающая при переводе определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов валют.

Обменный курс валют — соотношение при обмене одной валюты на другую.

Справедливая стоимость — сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Иностранная валюта — любая валюта, отличная от функциональной валюты предприятия.

Иностранное подразделение — предприятие, являющееся дочерним, ассоциированным, совместным предприятием, либо подразделение отчитывающегося предприятия, деятельность которого базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличающейся от страны или валюты отчитывающегося предприятия.

Функциональная валюта — валюта, используемая в основной экономической среде, в которой предприятие осуществляет свою деятельность.

Группа — материнское предприятие и все его дочерние предприятия.

Монетарные статьи — единицы валюты в наличии, а также активы и обязательства к получению или выплате, выраженные фиксированным или определяемым количеством валютных единиц.

Чистые инвестиции в иностранное подразделение — доля участия отчитывающегося предприятия в чистых активах данного иностранного подразделения.

Валюта представления отчетности — валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

Текущий обменный курс — обменный курс валют при немедленной поставке.

Дальнейшее уточнение определений

Функциональная валюта

- 9 Основная экономическая среда, в которой предприятие осуществляет свою деятельность — экономическая среда, в которой оно зарабатывает и использует основную часть своих денежных средств. При определении своей функциональной валюты предприятие должно учитывать следующее:
- (a) валюту:
 - (i) которая больше всего влияет на цены товаров и услуг (часто таковой является валюта, в которой установлены цены и производятся расчеты за продажу товаров и услуг его производства);
 - (ii) страны, чьи условия конкуренции и нормативная база в основном определяют продажные цены на товары и услуги.
 - (b) валюту, которая в основном определяет затраты на оплату труда, материалы и прочие затраты, связанные с предоставлением товаров и услуг предприятия (часто таковой является валюта, в которой определены такие затраты и в которой производятся расчеты);
- 10 Для подтверждения определения функциональной валюты предприятия также могут использоваться следующие факторы:
- (a) Валюта средств, поступающих от деятельности по финансированию (например, от эмиссии долговых и долевого инструментов).
 - (b) Валюта, в которой хранятся денежные средства от операционной деятельности.
- 11 При определении функциональной валюты иностранного подразделения и того, совпадает ли она с функциональной валютой отчитывающегося предприятия (отчитывающееся предприятие в данном контексте — это предприятие, имеющее иностранное подразделение в виде дочернего предприятия, филиала, ассоциированного предприятия или совместной деятельности), следует учитывать следующие дополнительные факторы:
- (a) Является ли иностранное подразделение лишь расширением операций отчитывающегося предприятия или же она осуществляется со значительной степенью самостоятельности. Примером расширения операций отчитывающегося предприятия может быть случай, когда иностранное подразделение осуществляет только продажу товаров, импортированных у отчитывающегося предприятия, и перечисление ему выручки. Примером в значительной

степени самостоятельной деятельности может быть случай, когда иностранное подразделение связано с накоплением денежных средств и прочих монетарных статей, несением расходов, получением доходов и привлечением заемных средств, главным образом, в местной валюте.

- (b) Представляет ли объем операций с отчитываемым предприятием большую (или меньшую) часть в общем объеме иностранного подразделения.
 - (c) Оказывают ли потоки денежных средств иностранного подразделения прямое влияние на потоки денежных средств отчитываемого предприятия, а также имеются ли в наличии денежные средства, подлежащие перечислению в пользу отчитываемого предприятия.
 - (d) Достаточны ли потоки денежных средств иностранного подразделения для обслуживания существующих и обоснованно ожидаемых долговых обязательств без привлечения средств отчитываемого предприятия.
- 12 Если указанные выше показатели не позволяют сделать однозначный вывод, и выбор функциональной валюты не очевиден, руководство предприятия на основании собственного суждения определяет функциональную валюту, которая наиболее правдиво отражает экономические последствия соответствующих операций, событий и обстоятельств. При применении этого подхода руководство рассматривает в качестве приоритетных первичные показатели, приведенные в пункте 9, и только после этого — показатели, указанные в пунктах 10 и 11, предназначенные для предоставления дополнительных обоснований при определении функциональной валюты предприятия.
- 13 Функциональная валюта предприятия отражает операции, события и обстоятельства, относящиеся к предприятию. Таким образом, после определения функциональная валюта остается неизменной, исключения составляют случаи появления изменений в базовых операциях, событиях и обстоятельствах.
- 14 Если функциональная валюта является валютой гиперинфляционной экономики, финансовая отчетность предприятия трансформируется в соответствии с МСФО (IAS) 29 «*Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике*». Предприятие не может избежать перерасчета в соответствии с МСФО (IAS) 29, приняв в качестве функциональной валюты какую-либо валюту, отличающуюся от функциональной валюты, определенной в соответствии с данным стандартом (например, функциональную валюту материнского предприятия).

Чистые инвестиции в иностранное подразделение

- 15 У предприятия может быть монетарный актив к получению от иностранного подразделения или монетарное обязательство к выплате иностранному подразделению. Монетарная статья, погашение которой в обозримом будущем не планируется и, вероятно, не произойдет, по сути, является частью чистых инвестиций предприятия в иностранное подразделение и учитывается в соответствии с пунктами 32 и 33. К таким монетарным статьям могут относиться долгосрочные дебиторские задолженности и займы. К ним не относятся торговые дебиторские и кредиторские задолженности.
- 15A Предприятием, имеющим монетарную статью к получению от иностранного подразделения или к выплате иностранному подразделению, описанную в пункте 15, может быть любое дочернее предприятие группы. Например, у предприятия есть два дочерних предприятия, А и В. Дочернее предприятие В является иностранным подразделением. Дочернее предприятие А предоставляет займ дочернему предприятию В. Задолженность по займу, предоставленному дочерним предприятием А дочернему предприятию В, будет отражаться в составе чистой инвестиции предприятия в дочернее предприятие В, если погашение займа в обозримом будущем не планируется и, вероятно, не произойдет. Это будет справедливо и в случае, если дочернее предприятие А само является иностранным подразделением.

Монетарные статьи

- 16 Существенной характеристикой монетарной статьи является право получить (или обязательство предоставить) фиксированное или определяемое количество валютных единиц. Примерами немонетарных статей являются: пенсии и другие вознаграждения работникам, подлежащие выплате в виде денежных средств, резервы, подлежащие погашению денежными средствами, а также дивиденды, подлежащие выплате в виде денежных средств и признанные в качестве обязательства. Подобным образом, монетарной статьёй является договор о получении (или предоставлении) переменного количества собственных долевых инструментов предприятия или переменного количества активов, в отношении которых справедливая стоимость, которую предстоит получить (или предоставить), равна фиксированному или определяемому количеству валютных единиц. Напротив, существенной характеристикой немонетарной статьи является отсутствие права получить (или обязательства предоставить) фиксированное или измеримое количество валютных единиц. Примерами немонетарных статей являются: суммы авансовых платежей за товары и услуги (например, предоплата по аренде),

гудвил, нематериальные активы, запасы, основные средства и расчетные обязательства, расчет по которым должен быть произведен путем предоставления немонетарного актива.

Краткое изложение подхода, рекомендованного данным стандартом

- 17 При подготовке финансовой отчетности каждое предприятие — самостоятельное предприятие, предприятие с иностранным подразделением (например, материнское предприятие) или иностранное подразделение (например, дочернее предприятие или представительство) — определяет свою функциональную валюту в соответствии с пунктами 9–14. Предприятие переводит статьи в иностранной валюте в свою функциональную валюту и отражает результаты такого перевода в соответствии с пунктами 20–37 и 50.
- 18 Многие отчитывающиеся предприятия представляют собой ряд отдельных предприятий (например, группа состоит из материнского предприятия и одного или нескольких дочерних предприятий). Предприятия разных видов, независимо от того, входят ли они в состав группы или нет, могут иметь инвестиции в ассоциированные предприятия или в совместное предпринимательство. У них также могут быть филиалы. Результаты работы и финансовое положение каждого из предприятий, входящих в отчитывающееся предприятие, необходимо перевести в валюту, в которой отчитывающееся предприятие представляет свою финансовую отчетность. Данный стандарт позволяет принимать любую валюту (или валюты) в качестве валюты представления отчетности отчитывающегося предприятия. Результаты работы и финансовое положение каждого отдельного предприятия в отчитываемом предприятии, чья функциональная валюта отличается от валюты представления отчетности, переводятся в соответствии с пунктами 38–50.
- 19 Данный стандарт также позволяет самостоятельным предприятиям, подготавливающим финансовую отчетность, или предприятиям, подготавливающим отдельную финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления отчетности предприятия отличается от функциональной валюты, результаты его работы и финансовое положение также переводятся в валюту представления отчетности в соответствии с пунктами 38–50.

Отражение операций в иностранных валютах в функциональной валюте

Первоначальное признание

- 20 Операция в иностранной валюте — это операция, выраженная в иностранной валюте или предполагающая расчет в иностранной валюте, в том числе операции, которые предприятие проводит при:
- приобретении или продаже товаров или услуг, цены на которые установлены в иностранной валюте;
 - займе или предоставлении средств, если подлежащие выплате или получению суммы установлены в иностранной валюте;
 - ином поступлении или выбытии активов или принятии обязательств, номинированных в иностранной валюте.
- 21 **При первоначальном признании операция в иностранной валюте учитывается в функциональной валюте с применением к сумме в иностранной валюте текущего обменного курса иностранной валюты на функциональную по состоянию на дату операции.**
- 22 Датой операции является дата, на которую впервые выполнены критерии признания операции в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS). На практике часто используется обменный курс, приблизительно равный фактическому курсу на дату операции: например, средний курс за неделю или за месяц может быть применен ко всем операциям во всех иностранных валютах, осуществленным в течение соответствующего периода. Однако если обменный курс валют существенно колеблется, применять средний курс за период нецелесообразно.

Отражение в отчетности на дату окончания последующих отчетных периодов

- 23 На конец каждого отчетного периода:
- (a) **монетарные статьи в иностранной валюте переводятся по курсу закрытия;**
 - (b) **немонетарные статьи, которые оцениваются по исторической стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу валют на дату операции;**
 - (c) **немонетарные статьи, которые оцениваются по справедливой стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу на дату определения справедливой стоимости.**
- 24 Балансовая стоимость статьи определяется с учетом требований других применяемых стандартов. Например, основные средства могут оцениваться по справедливой стоимости или по исторической стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*». Независимо от того, каким образом определяется балансовая стоимость — исходя из справедливой стоимости или на основании исторической стоимости,— если получена сумма в иностранной валюте, в дальнейшем ее нужно перевести в функциональную валюту в соответствии с данным стандартом.
- 25 Балансовая стоимость некоторых статей определяется путем сравнения двух или более сумм. Балансовой стоимостью запасов, например, является наименьшая из двух величин — себестоимость или чистая стоимость возможной продажи,— в соответствии с МСФО (IAS) 2 «*Запасы*». Подобным образом, в соответствии с МСФО (IAS) 36 «*Обесценение активов*» балансовая стоимость актива, для которого существуют признаки обесценения, должна равняться наименьшей из сумм: его балансовой стоимости до учета возможных убытков от обесценения или его возмещаемой сумме. Если такой актив является немонетарным и оценен в иностранной валюте, его балансовая стоимость определяется путем сравнения:
- (a) стоимости или балансовой стоимости (в зависимости от конкретного случая), переведенной по обменному курсу валют на дату определения этой величины (т. е. для статьи, оцениваемой по исторической стоимости, это будет курс на дату операции), и
 - (b) чистая стоимость возможной продажи или возмещаемой суммы (в зависимости от конкретного случая), переведенной по обменному курсу валют на дату определения этой стоимости (т. е. по курсу закрытия на конец отчетного периода).
- В результате такого сравнения может возникнуть ситуация, когда убыток от обесценения признается в функциональной валюте, но не признается в иностранной валюте, или наоборот.
- 26 При наличии нескольких обменных курсов валют используется обменный курс, по которому могли бы производиться расчеты по будущим потокам денежных средств, связанных с данной операцией или остатком по такой операции, если бы такие потоки денежных средств возникли на дату определения стоимости. Если одну валюту временно невозможно обменять на другую, следует применять первый же курс, по которому можно будет выполнить обмен.

Признание курсовых разниц

- 27 Как указано в пункте 3, для учета хеджирования статей в иностранной валюте применяется МСФО (IAS) 39. Применение учета хеджирования требует от предприятия учитывать некоторые курсовые разницы с использованием подхода, отличного от подхода к курсовым разницам, которого требует данный стандарт. Например, МСФО (IAS) 39 требует, чтобы курсовые разницы по монетарным статьям, которые отвечают требованиям, предъявляемым к инструментам хеджирования денежных потоков, первоначально признавались в составе прочей совокупной прибыли, если хеджирование эффективно.
- 28 **Курсовые разницы, возникающие при расчетах по монетарным статьям или при переводе монетарных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были переведены при первоначальном признании в течение периода или в предыдущей финансовой отчетности, признаются в прибыли или убытках за период, в котором они возникли, за исключением случаев, описанных в пункте 32.**
- 29 Если монетарные статьи возникают в результате операций в иностранной валюте и обменный курс изменяется между датой проведения операции и датой проведения расчетов, возникает курсовая разница. Если расчет по операции происходит в том же учетном периоде, в каком проведена операция, вся курсовая разница признается в этом периоде. Однако если расчет по операции происходит в следующем учетном периоде, курсовая разница, признаваемая в каждом из периодов до даты расчета, определяется изменением обменных курсов валют в каждом из периодов.
- 30 **Если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается в составе прочей совокупной прибыли, каждый валютный компонент такой прибыли или убытка также признается в составе**

прочей совокупной прибыли. Напротив, если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается в составе прибыли или убытка, каждый валютный компонент такой прибыли или убытка также признается в составе прибыли или убытка.

- 31 Другие стандарты требуют, чтобы некоторые прочие доходы и убытки признавались в составе прочей совокупной прибыли. Например, МСФО (IAS) 16 требует, чтобы некоторые прочие доходы и убытки, возникающие при переоценке основных средств, признавались в составе прочей совокупной прибыли. Если такой актив оценен в иностранной валюте, пункт 23 (с) данного стандарта предписывает, чтобы сумма после переоценки переводилась по курсу обмена на дату, когда была определена стоимость, что приводит к курсовой разнице, которая также признается в составе прочей совокупной прибыли.
- 32 **Курсовые разницы, возникающие в связи с монетарной статьей, которая составляет часть чистой инвестиции отчитывающегося предприятия в иностранное подразделение (см. пункт 15), признается в составе прибыли или убытка в отдельной финансовой отчетности отчитывающегося предприятия или в отдельной финансовой отчетности иностранного подразделения (в зависимости от конкретного случая). В финансовой отчетности, которая включает иностранное подразделение и отчитывающееся предприятие (например, в консолидированной финансовой отчетности, если иностранное предприятие является дочерним предприятием), такие курсовые разницы первоначально признаются в составе прочей совокупной прибыли и реклассифицируются из состава капитала в состав прибыли или убытка после выбытия чистой инвестиции в соответствии с пунктом 48.**
- 33 Если монетарная статья является компонентом чистой инвестиции отчитывающегося предприятия в иностранное подразделение и номинирована в функциональной валюте отчитывающегося предприятия, в индивидуальной финансовой отчетности иностранного подразделения возникает курсовая разница в соответствии с пунктом 28. Если такая статья номинирована в функциональной валюте иностранного подразделения, курсовая разница возникает в отдельной финансовой отчетности отчитывающегося предприятия в соответствии с пунктом 28. Если такая статья номинирована в валюте, отличающейся от функциональной валюты как отчитывающегося предприятия, так и иностранного подразделения, курсовая разница в соответствии с пунктом 28 возникает и в отдельной финансовой отчетности отчитывающегося предприятия, и в индивидуальной финансовой отчетности иностранного подразделения. Такая курсовая разница признается в составе прочей совокупной прибыли в финансовой отчетности, которая включает иностранное подразделение и отчитывающееся предприятие (т.е. финансовая отчетность, в которой отчетность иностранного подразделения консолидируется, частично консолидируется или учитывается с использованием метода долевого участия).
- 34 Если предприятие ведет свой учет в валюте, отличающейся от его функциональной валюты, на момент подготовки финансовой отчетности все суммы переводятся в функциональную валюту в соответствии с пунктами 20–26. Это позволяет получить в функциональной валюте те же суммы, которые были бы получены, если бы соответствующие статьи учитывались в функциональной валюте изначально. Например, монетарные статьи переводятся в функциональную валюту с использованием курса закрытия, а немонетарные статьи, которые учитываются по исторической стоимости, переводятся по обменному курсу валют на дату операции, в результате которой они были признаны.

Изменение функциональной валюты

- 35 **При изменении функциональной валюты предприятие применяет процедуры перевода, связанные с новой функциональной валютой, перспективно, с даты такого изменения.**
- 36 Как указано в пункте 13, функциональная валюта предприятия отражает базовые операции, события и обстоятельства, относящиеся к предприятию. Таким образом, после определения функциональной валюты ее можно изменить только при появлении изменений в таких базовых операциях, событиях и обстоятельствах. Например, изменение валюты, которая оказывает основное влияние на продажные цены на товары и услуги, может привести к изменению функциональной валюты предприятия.
- 37 Влияние изменения функциональной валюты учитывается перспективно. Иными словами, предприятие переводит все статьи в новую функциональную валюту по обменному курсу, начиная с даты изменения. Стоимость немонетарных статей, полученная в результате такого перевода, считается их исторической стоимостью. Курсовые разницы, возникающие при переводе иностранного подразделения и первоначально признанные в составе совокупной прибыли в соответствии с пунктами 32 и 39 (с), не признаются в составе прибыли или убытков до выбытия иностранного подразделения.

Использование валюты представления, которая отличается от функциональной валюты

Перевод в валюту представления

- 38 Предприятие может представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (валютах). Если валюта представления отличается от функциональной валюты предприятия, оно переводит результаты своей работы и финансовое положение в валюту представления. Например, если в состав группы входят предприятия с разными функциональными валютами, результаты работы и финансовое положение каждого из них показывается в единой валюте, чтобы можно было представить консолидированную финансовую отчетность.
- 39 **Результаты работы и финансовое положение предприятия, функциональная валюта которого не является валютой гиперинфляционной экономики, переводится в другую валюту представления с использованием следующих процедур:**
- (a) **активы и обязательства в каждом из представленных отчетов о финансовом положении (т. е. включая сравнительные данные) переводятся по курсу закрытия на дату составления данного отчета о финансовом положении;**
 - (b) **доходы и расходы для каждого отчета о совокупной прибыли или отдельного отчета о прибылях и убытках (т. е. включая сравнительные данные) переводятся по обменным курсам валют на даты соответствующих операций;**
 - (c) **все возникающие в результате перевода курсовые разницы признаются в составе прочей совокупной прибыли.**
- 40 На практике перевода статей доходов и затрат часто используется обменный курс валют, который приблизительно равен фактическому курсу на даты операций: например, средний курс за период. Однако если обменный курс валют существенно колеблется, применять средний курс за период нецелесообразно.
- 41 Курсовые разницы, упомянутые в пункте 39 (c), являются результатом:
- (a) перевода доходов и расходов по обменным курсам валют на даты операций и перевода активов и обязательств по курсу закрытия. Такие курсовые разницы возникают как в отношении статей доходов и затрат, признаваемых в отчете о прибыли и убытках, так и в отношении статей, которые признаются в составе капитала.
 - (b) перевода входящей суммы чистых активов по курсу закрытия, который отличается от предыдущего курса закрытия.
- Эти курсовые разницы не признаются в отчете о прибыли и убытках, поскольку изменения обменных курсов валют оказывают лишь незначительное непосредственное влияние (или не оказывают никакого влияния) на текущие и будущие потоки денежных средств от операционной деятельности. Если курсовая разница касается деятельности иностранного подразделения, которая консолидирована, но не находится в полной собственности, накопленные курсовые разницы, возникающие при переводе и относящиеся к доле меньшинства, рассчитываются и признаются в консолидированном отчете о финансовом положении как компонент доли меньшинства.
- 42 **Результаты работы и финансовое положение предприятия, функциональная валюта которого является валютой гиперинфляционной экономики, переводится в другую валюту представления с использованием следующих процедур:**
- (a) **все суммы (т. е. активы, обязательства, статьи капитала, доходы и расходы, в том числе сравнительные данные) переводятся по курсу закрытия на последнюю отчетную дату, за следующим исключением:**
 - (b) **если суммы переводятся в валюту, которая не является валютой гиперинфляционной экономики, в качестве сравнительной информации используются данные, представленные как данные за текущий год в соответствующей финансовой отчетности за прошлый год (т. е. без корректировки на последующие изменения уровня цен или обменных курсов валют).**
- 43 Если функциональной валютой предприятия является валюта гиперинфляционной экономики, прежде чем применить метод перевода, описанный в пункте 42, предприятие должно трансформировать свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 29; последнее не относится к сравнительным данным, переведенным в валюту экономики, не являющейся гиперинфляционной (см. пункт 42 (b)). Если экономика перестает быть гиперинфляционной и предприятие более не трансформирует свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 29, для перевода в валюту представления оно должно использовать в качестве исторической

стоимости суммы, трансформированные до уровня цен, существовавшего на момент, когда предприятие перестало трансформировать свою финансовую отчетность.

Перевод данных о деятельности иностранного подразделения

- 44 В дополнение к пунктам 38–43 должны применяться пункты 45–47, если результаты и финансовое положение иностранного подразделения переводятся в валюту представления, с тем чтобы это иностранное подразделение можно было включить в финансовую отчетность отчитывающегося предприятия путем консолидации, пропорциональной консолидации или через применение метода долевого участия.
- 45 Объединение результатов и финансового положения иностранного подразделения с результатами и финансовым положением отчитывающегося предприятия происходит по обычным правилам консолидации, включая устранение внутригрупповых остатков и внутригрупповых операций дочернего предприятия (см. МСФО (IAS) 27 и МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве»). При этом внутригрупповой монетарный актив или обязательство (краткосрочное или долгосрочное) нельзя устранить относительно соответствующего внутригруппового обязательства или актива, не показав результаты валютных колебаний в консолидированной финансовой отчетности. Это связано с тем, что монетарная статья предусматривает обязательство конвертировать одну валюту в другую, и в результате валютных колебаний отчитывающееся предприятие может получить доход или понести убытки. Таким образом, в консолидированной финансовой отчетности отчитывающегося предприятия такая курсовая разница будет и далее признаваться в прибыли или убытке или, если курсовая разница возникла при обстоятельствах, описанных в пункте 32, будет включаться в состав прочей совокупной прибыли до момента выбытия иностранного подразделения.
- 46 Если дата финансовой отчетности иностранного подразделения отличается от отчетной даты отчитывающегося предприятия, иностранное подразделение часто готовит дополнительную финансовую отчетность на отчетную дату отчитывающегося предприятия. Если это не выполняется, МСФО (IAS) 27 разрешает использовать другую дату отчетности при условии, что разница не превышает трех месяцев и что были сделаны корректировки на все существенные операции, проведенные между двумя отчетными датами. В таком случае активы и обязательства иностранного подразделения переводятся по обменному курсу валют на конец отчетного периода такого иностранного подразделения. По существенным изменениям обменных курсов за период до отчетной даты отчитывающегося предприятия проводятся корректировки в соответствии с МСФО (IAS) 27. Такой же подход применяется при использовании метода долевого участия в отношении ассоциированных предприятий и совместной деятельности, а также при использовании пропорциональной консолидации для совместного предпринимательства в соответствии с МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» и МСФО (IAS) 31.
- 47 Гудвил, возникающий при приобретении иностранного подразделения, а также какие-либо корректировки справедливой стоимости в отношении балансовой стоимости активов и обязательств, возникающих в результате приобретения такого иностранного подразделения, рассматриваются как активы и обязательства иностранного подразделения. Следовательно, они должны быть выражены в функциональной валюте иностранного подразделения и переведены по курсу закрытия, в соответствии с пунктами 39 и 42.

Выбытие или частичное выбытие иностранного подразделения

- 48 При выбытии иностранного подразделения накопленная сумма курсовых разниц, касающихся этого иностранного подразделения, признанная в составе прочей совокупной прибыли и аккумулированная как отдельный компонент капитала, должна реклассифицироваться из состава капитала в прибыль или убыток (как корректировка при классификации) при признании прибыли или убытка от выбытия (см. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.)).
- 48A Помимо выбытия полной доли предприятия в иностранном подразделении, следующие статьи учитываются как выбытия, даже если предприятие сохраняет долю участия в бывшем дочернем предприятии, ассоциированном предприятии или совместно контролируемом предприятии:
- потеря контроля над дочерним предприятием, в состав которого входит иностранное подразделение;
 - потеря значительного влияния в ассоциированном предприятии, в состав которого входит иностранное подразделение; и
 - потеря совместного контроля над совместно контролируемым предприятием, в состав которого входит иностранное подразделение.

- 48B При выбытии дочернего предприятия, в состав которого входит иностранное подразделение, в отношении кумулятивной суммы курсовых разниц, относящихся к данному иностранному подразделению, которая была отнесена на доли меньшинства, должно быть прекращено признание, но она не подлежит реклассификации в состав прибыли или убытка.
- 48C При частичном выбытии дочернего предприятия, в состав которого входит иностранное подразделение, предприятие должно перевести пропорциональную долю кумулятивной суммы курсовых разниц, признанную в составе прочей совокупной прибыли, на доли меньшинства в данном иностранном подразделении. При любых других случаях частичного выбытия иностранного подразделения, предприятие должно реклассифицировать в состав прибыли или убытка только пропорциональную долю кумулятивной суммы курсовых разниц, признанных в составе прочей совокупной прибыли.
- 48D Частичное выбытие доли предприятия в иностранном подразделении – это любое уменьшение непосредственной доли участия предприятия в иностранном подразделении, за исключением тех случаев уменьшения, которые описаны в пункте 48А как учитываемые в качестве выбытий.
- 49 Предприятие может избавиться от своей доли в иностранном подразделении путем продажи, ликвидации, возмещения акционерного капитала или оставления такого предприятия, полностью или частично. Выплата дивидендов является частью выбытия, только если она представляет собой возврат инвестиции, например, если дивиденды выплачиваются из прибыли до приобретения предприятия. При частичном выбытии в состав прибыли или убытка включается только пропорциональная доля соответствующей накопленной курсовой разницы. Списание балансовой стоимости иностранного подразделения не представляет собой частичное выбытие. Соответственно, никакая часть прибыли или убытка от курсовой разницы, признанная в составе совокупной прибыли, не реклассифицируется в прибыль или убыток в момент списания.

Налоговые последствия всех курсовых разниц

- 50 Прочие доходы и убытки от операций в иностранной валюте и курсовые разницы, которые возникают при переводе результатов работы и финансового положения предприятия (включая иностранное подразделение) в другую валюту, могут иметь налоговые последствия. К таким налоговым последствиям применяется МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Раскрытие информации

- 51 Раскрытие информации В отношении групп, ссылки на функциональную валюту в пунктах 53 и 55–57 относятся к функциональной валюте материнского предприятия.
- 52 Предприятие должно раскрывать:
- сумму курсовых разниц, признанную в составе прибыли или убытков, за исключением возникающих в отношении финансовых инструментов, учтенных по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IAS) 39;
 - чистые курсовые разницы, признанные в составе прочей совокупной прибыли и классифицированные как отдельный компонент капитала, а также сверку суммы таких курсовых разниц на начало и на конец периода.
- 53 Если валюта представления отличается от функциональной валюты, этот факт необходимо указать, а также раскрыть информацию о функциональной валюте и о причинах использования другой валюты представления.
- 54 Если отчитывающееся предприятие либо иностранное подразделение, являющееся существенным для отчитывающего предприятия меняет свою функциональную валюту, факт изменения и его причины необходимо раскрыть.
- 55 Если предприятие представляет свою финансовую отчетность в валюте, отличающейся от его функциональной валюты, оно может характеризовать свою финансовую отчетность как соответствующую Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS), только если соблюдены все требования каждого из применяемых стандартов и каждого из применяемых к этим стандартам Разъяснений, включая метод перевода, изложенный в пунктах 39 и 42.
- 56 Иногда предприятие представляет свою финансовую отчетность или иную финансовую информацию в валюте, которая не является его функциональной валютой, не соблюдая требования пункта 55. К примеру, предприятие может перевести в другую валюту только отдельные статьи своей финансовой отчетности. Кроме того, предприятие, функциональная валюта которого не является валютой

гиперинфляционной экономики, может конвертировать финансовую отчетность в другую валюту путем перевода всех статей по последнему курсу закрытия. Такое конвертирование не соответствует Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS). Информация должна раскрываться в соответствии с пунктом 57.

- 57 Если в своей финансовой отчетности или другой финансовой информации предприятие использует валюту, отличающуюся от его функциональной валюты или валюты представления, и при этом не выполняются требования пункта 55, предприятие должно:
- (a) четко обозначить информацию как вспомогательную и отделить ее от информации, соответствующей Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS);
 - (b) указать, в какой валюте представлена вспомогательная информация;
 - (c) указать функциональную валюту предприятия и метод перевода, использованный для определения вспомогательной информации.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

- 58 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Если предприятие применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 г., оно должно раскрыть данный факт.
- 58A Дополнение «Чистые инвестиции в иностранное подразделение» (Дополнение к МСФО (IAS) 21), выпущенное в декабре 2005 года, включает новый пункт 15A и изменения к пункту 33. Предприятие должно применять эти изменения и дополнения для отчетных периодов, начинающихся 1 января 2006 г. или после этой даты.
- 59 Предприятие применяет пункт 47 перспективно ко всем приобретениям, осуществленным после начала отчетного финансового периода, в котором впервые был применен данный стандарт. Разрешается применять пункт 47 ретроспективно к приобретениям, осуществленным ранее. При приобретении иностранного подразделения, которое учитывается перспективно, но произошло до даты первого применения данного стандарта, предприятие не должно трансформировать данные прошлых лет и, соответственно, при необходимости может рассматривать возникшие в результате такого приобретения гудвил и корректировки справедливой стоимости как активы и обязательства самого предприятия, а не как активы и обязательства иностранного подразделения. Следовательно, гудвил и корректировки справедливой стоимости или уже выражены в функциональной валюте предприятия, или являются немонетарными статьями в иностранной валюте, отраженными в отчетности с использованием обменного курса валют на дату приобретения.
- 60 Все прочие изменения, ставшие результатом применения данного стандарта, должны учитываться согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».
- 60A МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме этого, он внес поправки в пункты 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 и 52. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода
- 60B МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008) добавил пункты 48A–48D и внес поправки в пункт 49. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода

Прекращение действия других документов

- 61 Данный стандарт заменяет МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» (редакция 1993 года).
- 62 Настоящий Стандарт заменяет собой следующие разъяснения:
- (a) ПКР (SIC) - 11 «Иностранная валюта — капитализация убытков в результате существенной девальвации валюты»;
 - (b) ПКР (SIC) - 19 «Валюта отчетности — измерение и представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 21 и МСФО (IAS) 29»;

- (с) ПКР (SIC) - 30 *«Валюта отчетности — перевод из валюты измерения в валюту представления».*